



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 25. februára 2021 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 63 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Daň z príjmov právnických osôb – Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia – Zdanenie dividend vyplácaných obchodnou spoločnosťou nerezidentom, ktoré už podliehajú zrážkovej dani v inom členskom štáte – Horná hranica odpočítanej daňovej úľavy – Právne dvojité zdanenie“

Vo veci C-403/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 24. apríla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 24. mája 2019, ktorý súvisí s konaním:

Société Générale SA

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev, sudcovia A. Kumin, T. von Danwitz (spravodajca), P. G. Xuereb a I. Ziemele,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania a

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Société Générale SA, v zastúpení: C. Rameix-Séguin, E. Meier a R. Torlet, avocats,
- francúzska vláda, v zastúpení: P. Dodeller, E. de Moustier, A. Alidière a A.-L. Desjonquères, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: R. Kanitz a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: S. Jiménez García, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. M. De Socio, avvocato dello Stato,

* Jazyk konania: francúzština.

- holandská vláda, v zastúpení: C. S. Schillemans a M. Bulterman, splnomocnené zástupkyne,
- fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,
- švédská vláda, v zastúpení: H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, A. Falk a J. Lundberg, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Lavery, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Baldry, QC,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 63 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi obchodnou spoločnosťou Société Générale SA a ministre de l'Action et des Comptes publics (minister pre verejnoprávne činnosti a štátnu pokladnicu, Francúzsko) vo veci rozhodnutia daňového úradu vyrubiť tejto spoločnosti ako materskej spoločnosti integrovanej daňovej skupiny zahŕňajúcej obchodnú spoločnosť Société Générale Asset Management (SGAM) Banque (ďalej len „SGAM Banque“) nedoplatok na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia ukončené v rokoch 2004 a 2005.

Právny rámec

Francúzsko-talianska zmluva

- 3 Článok 10 zmluvy medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Talianskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia daňou z príjmov a daňou z majetku a o predchádzaní daňovým únikom a podvodom, podpísanej v Benátkach 5. októbra 1989 (ďalej len „francúzsko-talianska zmluva“), stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané obchodnou spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sú však zdaniteľné aj v štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu...“

- 4 Článok 24 ods. 1 písm. a) tejto dohody stanovuje, že pokiaľ ide o Francúzsku republiku, dvojitému zdaneniu sa vo vzťahu k Francúzskej republike zamedzí takto:

„Zisky a iné kladné príjmy pochádzajúce z Talianska, ktoré tam podliehajú dani z príjmov v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy, sa zdaňujú aj vo Francúzsku vtedy, ak sa vyplácajú rezidentovi Francúzska. Talianska daň z príjmov nie je odpočítateľná pri výpočte zdaniteľných príjmov vo Francúzsku. Rezident má však nárok na daňovú úľavu z francúzskej dane z príjmov, do ktorej základu sa tieto príjmy zahŕňajú. Táto daňová úľava sa rovná:

- v prípade príjmov uvedených v článkoch 10, 11, 12, 16 a 17... výške dane z príjmov zaplatenej v Taliansku v súlade s ustanoveniami týchto článkov. Nemôže však presiahnuť výšku francúzskej dane z príjmov zodpovedajúcej týmto príjmom...“

Francúzsko-britská zmluva

- 5 Článok 9 Zmluvy medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a dane z majetku, podpísaná v Londýne 22. mája 1968 (ďalej len „francúzsko-britská zmluva“), stanovuje:

„1. a) Dividendy vyplácané rezidentovi Francúzska obchodnou spoločnosťou, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, sa zdaňujú vo Francúzsku.;

b) Ak má rezident Francúzska nárok na daňovú úľavu z dôvodu takejto dividendy podľa odseku 2 tohto článku, daň z príjmov možno vybrať aj v Spojenom kráľovstve...

2. S výhradou toho, čo je uvedené v odsekoch 3, 4 a 5 tohto článku, má rezident Francúzska, ktorý poberá od spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, dividendy, ktorých je skutočným príjemcom, v prípade, že je vo Francúzsku zdaniteľnou osobou v súvislosti s daňou z príjmov z týchto dividend, nárok na daňovú úľavu, ktorá je s tým spojená a na ktorú by mal nárok rezident Spojeného kráľovstva, ktorý je fyzickou osobou a poberá tieto dividendy, ako aj na presahujúcu časť tejto daňovej úľavy z dane z príjmov Spojeného kráľovstva, ktorú je povinný zaplatiť...“

- 6 Podľa článku 24 písm. b) bodu ii) francúzsko-britskej zmluvy sa dvojitému zdaneniu príjmov zamedzí v prípade Francúzskej republiky takto:

„Francúzsko priznáva rezidentovi Francúzska, ktorý poberá príjmy uvedené v článkoch 9 a 17 s pôvodom v Spojenom kráľovstve a v súlade s ustanoveniami uvedených článkov znáša daň z príjmov v Spojenom kráľovstve, daňovú úľavu vo výške zodpovedajúcej dani z príjmov zaplatenej v Spojenom kráľovstve. Táto daňová úľava, ktorá nemôže presiahnuť výšku francúzskej dane z vyššie uvedených príjmov, sa odpočíta od dane z príjmov uvedenej v článku 1 ods. 1 tejto zmluvy, do ktorej základu sa tieto príjmy zahŕňajú...“

Francúzsko-holandská zmluva

- 7 Článok 10 Zmluvy medzi vládou Francúzskej republiky a vládou Holandského kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a dane z majetku, podpísaná v Paríži 16. marca 1973 (ďalej len „francúzsko-holandská zmluva“), stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané obchodnou spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zdaňujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy však môžu byť zdanené aj v štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu...“

- 8 Podľa článku 24 časti B písm. b) tejto zmluvy sa vychádza z toho, že dvojitému zdaneniu sa má zabrániť postupne, pokiaľ ide o Francúzsku republiku:

„Čo sa týka príjmov uvedených v článkoch 8, 10, 11, 16 a 17, ktoré boli zdanené holandskou daňou z príjmov v súlade s ustanoveniami týchto článkov, Francúzsko prizná osobám, ktoré sú rezidentmi Francúzska a poberajú takéto príjmy, daňovú úľavu vo výške rovnajúcej sa holandskej dani z príjmov. Táto daňová úľava, ktorej výška nemôže presiahnuť výšku dane z dotknutých príjmov zaplatenej vo Francúzsku, sa odpočíta od dane z príjmov uvedenej v článku 2 ods. 3 pododseku b, do základu ktorej sa uvedené príjmy zahŕňajú...“

Francúzske právo

- 9 Článok 39 ods. 1 Code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení uplatňujúcom sa na spor vo veci samej (ďalej len „Všeobecný daňový zákonník“) stanovuje:

„Čistý zisk sa stanoví po odpočítaní všetkých nákladov...“

- 10 Podľa článku 209 bodu I prvého odseku tohto zákonníka:

„S výhradou ustanovení tohto oddielu sa zisk podliehajúci dani z príjmov právnických osôb určuje podľa pravidiel stanovených v článkoch 34 až 45..., pričom sa zohľadňuje len zisk dosiahnutý v podnikoch prevádzkovaných vo Francúzsku, ako aj zisk, ktorého zdanenie je priznané Francúzsku medzinárodnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. ...“

- 11 Článok 220 ods. 1 uvedeného zákonníka stanovuje:

„a) Po predložení dôkazov uvedených v článkoch 108 až 119, 238f B a 1678a sa zrážka na daň z príjmov z kapitálového majetku obchodnej spoločnosti alebo právnickej osoby odpočíta zo sumy dane, ktorú má zaplatiť podľa tejto kapitoly.

Odpočítanie tejto dane však nemôže presiahnuť tú časť dane, ktorá zodpovedá sume uvedených príjmov.

b) Pokiaľ ide o príjmy zo zahraničných zdrojov uvedené v článkoch 120 až 123, odpočítanie sa obmedzuje do výšky úľavy zodpovedajúcej zrážkovej dani vybranej v zahraničí alebo dani vybranej namiesto nej, ako je stanovená medzinárodnými zmluvami. ...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 12 SGAM Banque so sídlom vo Francúzsku je súčasťou integrovanej daňovej skupiny, ktorej materskou spoločnosťou je Société Générale, rovnako so sídlom vo Francúzsku.

- 13 V rokoch 2004 a 2005 SGAM Banque poskytla pôžičky cenných papierov spojené s tým, že dlžník jej odovzdal iné cenné papiere ako zábezpeku za tie, ktoré mu požičala SGAM Banque, ktorá sa tak dočasne stala vlastníkom prijatých cenných papierov. Vzorová zmluva podpísaná medzi obchodnou spoločnosťou SGAM Banque a jej zmluvnými partnermi stanovovala, že táto spoločnosť je v zásade povinná vrátiť dlžníkovi cenné papiere rovnocenné s tými, ktoré boli odovzdané do zábezpeky, aby

získal nárok na výplatu dividend spojených s týmito cennými papiermi, a že ak nedôjde k vráteniu, bude povinná zaplatiť mu peňažnú náhradu alebo odovzdať mu iný majetok v hodnote týchto dividend.

- 14 Na druhej strane SGAM Banque pristúpila k transakciám štruktúrovania investičných fondov, ktoré spočívali najmä v spravovaní portfólia akcií zodpovedajúceho profilom správy, ktoré si určili jej zmluvní partneri. V rámci týchto transakcií SGAM Banque dostávala dividendy spojené s cennými papiermi, ktoré boli súčasťou týchto portfólií akcií a pri ktorých vystupovala ako nadobúdateľ, ale na základe výkonnosti sľúbenej svojim zmluvným partnerom bola povinná vyplácať im sumu zodpovedajúcu prijatým dividendám, ako aj sumu, o ktorú sa zvýšila hodnota cenných papierov. Zmluvní partneri platili obchodnej spoločnosti SGAM Banque ako protihodnotu pevnú odmenu za správu portfólia akcií.
- 15 V rámci týchto dvoch druhov transakcií dostávala SGAM Banque dividendy spojené s akciami spoločností so sídlom v Taliansku, Spojenom kráľovstve a Holandsku, znížené o dane vybrané zrážkou, zaplatené v týchto členských štátoch. SGAM Banque preto odpočítala od dane z príjmov právnických osôb, ktorú bola povinná zaplatiť vo Francúzsku za zdaňovacie obdobie ukončené v rokoch 2004 a 2005, daňové úľavy zodpovedajúce týmto zrážkovým daniam na základe francúzsko-talianskej, francúzsko-britskej a francúzsko-holandskej zmluvy.
- 16 Po vykonaní kontroly účtovníctva príslušný daňový orgán spochybnil odpočítanie určitej časti týchto daňových úľav a vyrubil nedoplatok na tejto dani z príjmov právnických osôb. Rozsudkom z 3. februára 2011 Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) zrušil nedoplatok materskej obchodnej spoločnosti Société Générale na uvedenej dani z príjmov v súvislosti s týmto vyrubením. Rozsudkom zo 17. marca 2016 Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko) zrušil tento rozsudok a potvrdil nedoplatok tejto obchodnej spoločnosti na dani z príjmov.
- 17 Keďže Société Générale sa domnievala, že tento odvolací súd nesprávne rozhodol, že uplatnenie pravidiel výpočtu daňovej úľavy je v súlade s voľným pohybom kapitálu zakotveným v článku 63 ZFEÚ, podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), ktorá podala návrh na začatie prejudiciálneho konania. Táto obchodná spoločnosť s odkazom na rozsudky z 28. februára 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), a zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), tvrdí, že transakcie uskutočnené spoločnosťami podliehajúcimi dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku, ktoré sa týkajú cenných papierov zahraničných spoločností, sú znevýhodnené v porovnaní s transakciami týkajúcimi sa cenných papierov francúzskych spoločností, a to z dôvodu spôsobu výpočtu hornej hranice daňovej úľavy na dani z príjmov právnických osôb, odpočítanej v zmysle francúzsko-talianskej, francúzsko-britskej a francúzsko-holandskej zmluvy, ktorý podľa nej umožňuje iba nedostatočne odpočítať od dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku daň vybranú zrážkou v členskom štáte, z ktorého pochádzajú dividendy.
- 18 Vnútroštátny súd uvádza, že z ustanovení článku 220 bodu 1 písm. b) Všeobecného daňového zákonníka vyplýva, že odpočítanie zrážkovej dane odvedenej v zahraničí z príjmov zo zahraničného zdroja, na ktoré toto ustanovenie odkazuje, je obmedzené na sumu daňovej úľavy zodpovedajúcej tejto zrážkovej dani, ako je stanovená v medzinárodných daňových zmluvách.
- 19 V tejto súvislosti spresňuje, že z francúzsko-talianskej, francúzsko-britskej a francúzsko-holandskej zmluvy uzavretej na zamedzenie dvojitého zdanenia vyplýva, že ak spoločnosť podliehajúca dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku prijme dividendy od spoločnosti so sídlom v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou jednej z týchto zmlúv, podliehajúce zrážkovej dani v tomto štáte, Francúzska republika má právomoc zdaniť tieto dividendy u prvej uvedenej spoločnosti. Táto spoločnosť má však podľa neho nárok na daňovú úľavu odpočítateľnú od dane z príjmov právnických osôb, pokiaľ výška tejto daňovej úľavy nepresiahne sumu zodpovedajúcej francúzskej dani z týchto

príjmov. V tejto súvislosti uvedený súd vysvetľuje, že vzhľadom na to, že dotknutá zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neobsahuje žiadne ustanovenie v opačnom zmysle, podľa francúzskeho práva sa maximálna výška uvedenej daňovej úľavy musí stanoviť uplatnením všetkých ustanovení Všeobecného daňového zákonníka, ktoré sa týkajú dane z príjmov právnických osôb, vrátane ustanovení jeho článku 39 ods. 1, ktoré sa uplatňujú na základe článku 209 bodu I prvého odseku. Z toho podľa vnútroštátneho súdu vyplýva, že ak to nie je vylúčené osobitnými ustanoveniami, maximálna výška daňovej úľavy sa musí určiť tak, že od sumy vyplácaných dividend sa pred akoukoľvek zrážkovou daňou odpočítajú oprávnené náklady týkajúce sa týchto dividend. Takýmito nákladmi sú podľa neho len tie, ktoré sú vynaložené z dôvodu nadobudnutia, držby alebo prevodu cenných papierov vedúcich k vyplateniu dividend, priamo súvisia s týmto vyplatením a ich protihodnotou nie je zvýšenie majetku.

- 20 Tento súd okrem iného poznamenáva, že pravidlá uvedené v predchádzajúcom bode majú kompenzovať znevýhodnenie, ktoré môže vyplývať zo súbežného výkonu daňových právomocí, ktoré majú jednotlivé členské štáty, a že na účely takejto kompenzácie sa horná hranica odpočtu určí tak, že na dividendy zo zahraničného zdroja podliehajúce zrážkovej dani sa uplatnia všeobecné ustanovenia Všeobecného daňového zákonníka týkajúce sa odpočítania nákladov.
- 21 Uvedený súd dodáva, že náklady, ktoré sa odpočítajú od sumy týchto dividend pred zrážkou pri zdroji, sa odpočítavajú aj pri určení základu dane z príjmov právnických osôb splatnej vo Francúzsku. Tieto pravidlá sú podľa neho vyjadrením záväzku Francúzskej republiky vzdať sa, prípadne aj úplne, daňových príjmov, ktoré by mal tento členský štát zo zdanenia dividend zo zahraničného zdroja daňou z príjmov právnických osôb. Odpočítanie daňovej úľavy vyššej než tá, ktorá vyplýva z uplatnenia uvedených pravidiel, však podľa vnútroštátneho súdu môže viesť nielen k takémuto vzdaniu sa, ale aj k tomu, že Francúzska republika bude znášať celé bremeno dane z príjmov alebo jeho časť, ktorej tieto dividendy podliehajú v štáte, kde sa nachádza ich zdroj.
- 22 Vnútroštátny súd okrem toho odkazuje na judikatúru Súdneho dvora a osobitne na bod 47 rozsudku z 20. mája 2008, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289), ako aj na bod 28 rozsudku z 24. októbra 2018, *Sauvage a Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856), z ktorých podľa neho vyplýva, že právo Únie nevyžaduje, aby členský štát kompenzoval nevýhody spôsobené reťazovým zdanením, ktoré vyplýva výlučne zo súbežného výkonu daňových právomocí členských štátov, ale že ak sa tento členský štát rozhodol poskytnúť takúto kompenzáciu, prislúcha mu uplatňovať túto možnosť v súlade s uvedeným právom. Okrem toho znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie vyplývajúce z rozdelenia tejto právomoci medzi dva členské štáty a z rozdielov medzi ich daňovými systémami údajne nemožno považovať za zakázané rozdielne zaobchádzanie.
- 23 Vzhľadom na chýbajúcu judikatúru Súdneho dvora v tejto otázke sa vnútroštátny súd pýta na mieru voľnej úvahy ponechanú členskými štátmi pri prijímaní mechanizmov zamedzenia dvojitému zdaneniu, uplatňujúcich sa v prípade vyplatenia dividend zo zahraničného zdroja spoločnosti rezidentovi, ktoré sú založené na poskytnutí daňovej úľavy odpočítateľnej do dane z príjmov štátu sídla zodpovedajúcej týmto dividendám.
- 24 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Ak z hľadiska článku [63 ZFEÚ] okolnosť, že uplatnenie [vnútroštátnych právnych noriem] s cieľom kompenzovať dvojité zdanenie dividend vyplatených spoločnosti podliehajúcej v členskom štáte, ktorého je rezidentom, zdaneniu príjmov právnických osôb, spoločnosťou rezidentom iného štátu, ktorá z dôvodu výkonu daňovej právomoci týmto iným štátom podlieha zrážkovej dani, môže spôsobovať znevýhodnenie operácií s cennými papiermi zahraničných spoločností uskutočňovaných spoločnosťami, ktoré podliehajú dani z príjmov právnických osôb v prvom štáte, znamená, že keď si tento prvý štát zvolil možnosť kompenzácie dvojitého zdanenia, zachádza tým za rámeč vzdania sa daňových príjmov, ktoré by mal, keby predmetné dividendy zdanil daňou z príjmov právnických osôb?“

O prejudiciálnej otázke

- 25 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá v rámci systému, ktorého cieľom je kompenzovať dvojité zdanenie dividend, zdanených iným členským štátom a prijatých spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmov právnických osôb v tomto prvom členskom štáte, v ktorom má sídlo, poskytuje takejto spoločnosti daňovú úľavu na dani z príjmov ohraničenú vo výške dane, ktorú by tento prvý uvedený štát vybral, ak by tie isté dividendy podliehali dani z príjmov právnických osôb bez úplnej kompenzácie dane vybratej v tomto druhom členskom štáte.
- 26 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že prináleží každému členskému štátu, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdaňovania rozdelených ziskov a v tomto rámci určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní, pokiaľ ide o akcionára, ktorému bol tento zisk vyplatený (rozsudok z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, bod 30, a uznesenie zo 4. februára 2016, Baudinet a i., C-194/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:81, bod 30, ako aj citovaná judikatúra).
- 27 Z toho po prvé vyplýva, že dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom v jednom členskom štáte akcionárovi s bydliskom v inom členskom štáte môžu byť predmetom právne dvojitého zdanenia, ak sa oba členské štáty rozhodnú uplatniť svoje daňové právomoci a zdaňovať tieto dividendy u akcionára (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 168, ako aj citovaná judikatúra, a uznesenie zo 4. februára 2016, Baudinet a i., C-194/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:81, bod 31).
- 28 Po druhé Súdny dvor už rozhodol, že nevýhody, ktoré môžu vyplývať zo súbežného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia zakázané Zmluvou o FEÚ (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 169, ako aj citovaná judikatúra, a uznesenie zo 4. februára 2016, Baudinet a i., C-194/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:81, bod 32).
- 29 V tejto súvislosti treba uviesť, že vzhľadom na to, že právo Únie vo svojom súčasnom stave nestanovuje všeobecné kritériá na rozdelenie právomocí medzi členské štáty, pokiaľ ide o vylúčenie dvojitého zdanenia v rámci Európskej únie, teda okolnosť, že tak členský štát, z ktorého dividendy pochádzajú, ako aj členský štát, v ktorom má akcionár bydlisko, môžu tieto dividendy zdaňovať, neznamená, že členský štát bydliska je v zmysle práva Únie povinný zabrániť nevýhodám, ktoré by mohli vyplývať z výkonu právomoci takto rozdelenej medzi oba členské štáty (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 170, ako aj citovaná judikatúra, a uznesenie zo 4. februára 2016, Baudinet a i., C-194/15, neuvyverejnené, EU:C:2016:81, bod 33).
- 30 Hoci však majú členské štáty možnosť stanoviť v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, toto rozdelenie daňovej právomoci im neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o FEÚ. Pokiaľ totiž ide o výkon ich daňovej právomoci, prípadne rozdelenej v rámci dvojstranných zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriať sa pravidlám Únie a konkrétnejšie dodržiavať zásadu rovnosti zaobchádzania (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. októbra 2018, Sauvage a Lejeune, C-602/17, EU:C:2018:856, bod 24, ako aj zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, bod 25).
- 31 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že dividendy, ktoré spoločnosti so sídlom v Taliansku, Spojenom kráľovstve a Holandsku vyplatili obchodnej spoločnosti SGAM Banque v súvislosti s transakciami pôžičiek a štruktúrovania fondov, sú predmetom právne

dvojitého zdanenia zo strany štátu zdroja týchto príjmov a Francúzskej republiky ako štátu sídla obchodnej spoločnosti SGAM Banque, v rámci dane z príjmov právnických osôb, ktorej základ zahŕňa tieto príjmy.

- 32 Pokiaľ ide o výkon daňovej právomoci Francúzskom, z informácií vnútroštátneho súdu a zo spresnení poskytnutých francúzskou vládou, ako aj obchodnou spoločnosťou Société Générale v ich písomných pripomienkach predovšetkým vyplýva, že všetky dividendy prijaté obchodnými spoločnosťami, ktoré sú rezidentmi, podliehajú dani z príjmov právnických osôb bez ohľadu na to, či tieto dividendy pochádzajú z vnútroštátneho alebo zahraničného zdroja. Tieto príjmy sú podľa nich zahrnuté do celkového výsledku dotknutej spoločnosti, od ktorého sa odpočítajú prevádzkové náklady, bez ohľadu na rozdielne sadzby dane. Okrem toho sa na tieto príjmy bez ohľadu na ich pôvod uplatňujú tie isté pravidlá odpočítania nákladov vyplývajúce zo Všeobecného daňového zákonníka.
- 33 Je nesporné, že hoci Francúzsko podriaďuje dividendy prijaté od spoločností so sídlom v Taliansku, Spojenom kráľovstve a Holandsku dani z príjmov právnických osôb, poskytuje spoločnosti prijímajúcej tieto dividendy daňovú úľavu odpočítateľnú od dane z príjmov právnických osôb. Táto daňová úľava dosahuje výšku dane z príjmov zaplatenej v členskom štáte zdroja príjmov a jej výška nemôže presiahnuť sumu francúzskej dane z príjmov právnických osôb zodpovedajúcej týmto príjmom.
- 34 Pokiaľ ide napokon o spôsoby výpočtu daňovej úľavy odpočítanej z dôvodu už zaplatenej dane z dividend zo zahraničného zdroja, základ a sadzba dane z príjmov právnických osôb zodpovedajúca týmto samotným príjmom sa zdajú byť rovnaké ako v prípade dane z príjmov právnických osôb, ktorá by bola skutočne splatná, ak by išlo o dividendy z vnútroštátneho zdroja. Konkrétne sa zdá, že náklady osobitne súvisiace s dividendami, odpočítané pri tomto výpočte v súlade s judikatúrou vnútroštátneho súdu, sa tiež odpočítavajú od celkového výsledku spoločnosti-rezidenta, pokiaľ ide o dividendy z vnútroštátneho zdroja, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.
- 35 Z uvedeného vyplýva, že s výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa nezdá, že dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v Taliansku, Spojenom kráľovstve a Holandsku podliehajú vo Francúzsku vyššiemu zdaneniu daňou z príjmov právnických osôb než dividendy z vnútroštátneho zdroja.
- 36 Société Générale však vo svojich písomných pripomienkach tvrdí, že spôsoby výpočtu daňovej úľavy, na ktorú má táto spoločnosť nárok, umožňujú len nedostatočné odpočítanie dane, už zaplatenej v členskom štáte zdroja dividend, od francúzskej dane z príjmov právnických osôb, čo má podľa nej u spoločnosti so sídlom vo Francúzsku za následok znevýhodnenie transakcií týkajúcich sa cenných papierov spoločností-nerezidentov v porovnaní s transakciami týkajúcimi sa cenných papierov spoločností-rezidentov. Z toho podľa nej vyplýva vyššie daňové zaťaženie dividend zo zahraničného zdroja, než je to v prípade dividend z vnútroštátneho zdroja.
- 37 V tejto súvislosti treba konštatovať, že ako pripúšťa Société Générale, takéto znevýhodnenie vyplýva z rozdielu medzi základom dane vyberanej členským štátom zdroja dividend a základom francúzskej dane z príjmov právnických osôb, pri ktorej je určená horná hranica odpočítateľnej daňovej úľavy. Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, totiž vyplýva, že daň zaplatená v Taliansku, Spojenom kráľovstve a Holandsku bola vypočítaná z hrubej sumy týchto dividend bez možnosti odpočítania nákladov, zatiaľ čo francúzska daň z príjmov právnických osôb sa vypočítava z čistého základu, pričom Francúzska republika povoľuje odpočítanie nákladov v súlade s článkom 39 ods. 1 Všeobecného daňového zákonníka, v dôsledku čoho je čistý príjem na účely výpočtu daňovej úľavy znížený o uvedené odpočítané náklady.
- 38 Pokiaľ ide v tejto súvislosti o tvrdenie, podľa ktorého je na účely výpočtu francúzskej daňovej úľavy uplatňovanie iného základu dane, než je základ dane uplatňovaný členskými štátmi zdroja dividend, v rozpore s voľným pohybom kapitálu, hoci Francúzska republika a tieto členské štáty chceli zamedziť

dvojitému zdaneniu, treba uviesť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora pripomenutou v bode 26 tohto rozsudku má každý členský štát možnosť pri dodržaní práva Únie vymedziť si základ dane, ktorý bude uplatňovať voči akcionárom, ktorí sú príjemcami vyplácaných dividend.

- 39 Okrem toho, ako už uviedol Súdny dvor, cieľom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ako sú zmluvy dotknuté vo veci samej, nie je zaručiť, aby zdanenie, ktorému podlieha daňovník v jednom členskom štáte, nebolo vyššie ako zdanenie, ktorému by podliehal v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 46).
- 40 Ako tiež uviedla Komisia a vlády, ktoré predložili svoje pripomienky Súdnemu dvoru, v dôsledku toho treba konštatovať, že vzhľadom na nediskriminačný výkon daňovej právomoci členským štátom je nevýhoda vyplývajúca z dvojitého zdanenia dividend zo zahraničného zdroja, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, dôsledkom súbežného výkonu daňových právomocí štátom zdroja týchto dividend a členským štátom, ktorého rezidentom je spoločnosť, ktorá je akcionárom. Za týchto podmienok nemožno vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej považovať za stanovujúcu obmedzenie voľného pohybu kapitálu, zakázané článkom 63 ZFEÚ.
- 41 Tento záver nemožno spochybníť rozsudkami z 28. februára 2013, Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), ako aj zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), na ktoré poukazuje Société Générale, keďže ich nemožno uplatniť v situácii, ako je tá dotknutá vo veci samej, v ktorej znevýhodňujúce zdanenie dividend zo zahraničného zdroja, prijatých osobou podliehajúcou dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte, ktorého je rezidentom, vyplýva zo súbežného výkonu daňových právomocí členským štátom zdroja týchto dividend a členským štátom, ktorého rezidentom je spoločnosť, ktorá je akcionárom.
- 42 V tejto súvislosti treba uviesť, že rozsudok zo 17. septembra 2015, Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608), sa týkal povinností členského štátu zdroja dividend vzhľadom na mechanizmus odpočítania alebo vrátenia zrážkovej dane uplatňujúcej sa na dividendy vyplácané spoločnosťami-rezidentmi iným rezidentom uvedeného členského štátu, zatiaľ čo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 28. februára 2013, Beker a Beker, (C-168/11, EU:C:2013:117), sa sporné zdanenie týkalo možnosti nie právnických, ale fyzických osôb odpočítať zrážkovú daň od dane z príjmov v štáte, ktorého sú rezidentmi a ktorému prislúchalo priznať všetky daňové výhody spojené s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka. V súlade s týmto mechanizmom odpočítania však mal daňovník rezident nárok na úľavy týkajúce sa osobného a rodinného stavu v plnej výške vtedy, keď všetky svoje príjmy dosiahol v členskom štáte svojho bydliska, zatiaľ čo v prípade, ak časť svojich príjmov dosiahol v zahraničí, to tak nebolo. Naproti tomu s výhradou overenia vnútroštátnym súdom vo veci samej nie je obmedzené odpočítanie nákladov v prípadoch, keď sú dividendy vyplácané z iného členského štátu.
- 43 Vzhľadom na už vyššie uvedené treba ma položenú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá v rámci systému, ktorého cieľom je kompenzovať dvojité zdanenie dividend, zdanených iným členským štátom a prijatých spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmov právnických osôb v tomto prvom členskom štáte, v ktorom má sídlo, poskytuje takejto spoločnosti daňovú úľavu na dani z príjmov ohraničenú vo výške dane, ktorú by tento prvý uvedený štát vybral, ak by tie isté dividendy podliehali dani z príjmov právnických osôb bez úplnej kompenzácie dane vybratej v tomto druhom členskom štáte.

O trovách

- 44 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veciach samých incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá v rámci systému, ktorého cieľom je kompenzovať dvojité zdanenie dividend, zdanených iným členským štátom a prijatých spoločnosťou podliehajúcou dani z príjmov právnických osôb v tomto prvom členskom štáte, v ktorom má sídlo, poskytuje takejto spoločnosti daňovú úľavu na dani z príjmov ohraničenú vo výške dane, ktorú by tento prvý uvedený štát vybral, ak by tie isté dividendy podliehali dani z príjmov právnických osôb bez úplnej kompenzácie dane vybratej v tomto druhom členskom štáte.

Podpisy